Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg

Numéro 13504 du rôle
Inscrit le 28 mai 2001

<u>Audience publique du 11 mars 2002</u>

Recours formé par
la **société anonyme ...**, …
contre
un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions émis par le **bureau RTS Luxembourg 1**
en matière de retenue d'impôt sur les rémunérations

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 13504 du rôle, déposée le 28 mai 2001 au greffe du tribunal administratif par Maître Lydie LORANG, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme de droit luxembourgeois ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés à Luxembourg sous le numéro…, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation d'un bulletin de la retenue sur les salaires et les pensions, émis le 6 juillet 2000 par le bureau RTS Luxembourg 1, portant fixation de compléments de retenue à son encontre;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 octobre 2001;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2001 par Maître Lydie LORANG pour compte de la société anonyme ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Ouï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Lydie LORANG et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 janvier 2002.

-

Suite à une révision de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions portant sur les années 1997 à 1999, effectuée le 29 juin 2000, le bureau RTS Luxembourg 1 de la section de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de la société anonyme de droit luxembourgeois ..., préqualifiée, ci-après désignée par « *la société* ... », le 6 juillet 2000 un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue et plus particulièrement de la cote complémentaire de retenue de 1.498.060 LUF (37.135,94 EUR) en se fondant sur l' « *imposition rectificative des indemnités de départ de M. Gendebein et de M.... pour l'année 1999 ainsi qu'imposition rectificative des salaires non-périodiques* ».

Par courrier recommandé de son mandataire du 29 septembre 2000, la société ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt du 6 juillet 2000.

A défaut de décision dudit directeur, la société ... a fait introduire, par requête déposée le 28 mai 2001, un recours en réformation à l'encontre dudit bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue du 6 juillet 2000.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin de retenue sur les salaires et les pensions en cas de silence du directeur de plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit, lequel est encore recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours la société ... fait exposer la situation de fait à la base de son recours comme suit.

Ayant été engagés par la société ... à partir du 10 mai 1996 en tant que directeurs généraux suivant contrats d'emplois signés le 9 mai 1996, Messieurs ... et ... étaient également actionnaires de cette société par l'intermédiaire de la société ... S.A.. Suite à de graves dissensions entre les différentes catégories d'actionnaires de la société ..., ayant notamment conduit à différentes assignations en référé au Luxembourg et en Belgique tendant notamment à des désignations d'administrateurs provisoires, la collaboration entre la société ... et les sieurs... et..., en tant que seuls salariés de cette société, s'avérait progressivement impossible au vu du cumul par ces employés des qualités de salariés et d'actionnaires impliqués dans les dissensions susvisées, de manière que la société ... a été amenée à licencier avec effet au 28 février 1999 ces deux personnes suivant courrier du 30 décembre 1998.

La société ... expose que ce serait « *dans le but de mettre un terme aux différends opposant la société à ses anciens employés* », et notamment face aux menaces de ceux-ci de

porter leur licenciement devant les tribunaux pour cause de résiliation abusive, que la société ... a signé le 28 janvier 1999 avec les sieurs... et... des conventions de rupture du contrat de travail à travers lesquelles elle se serait engagée à payer à ces derniers différentes indemnités en contre-partie par ceux-ci de la renonciation à tous droits, moyens et actions à l'égard de la société.

Dans la mesure où l'exemption de l'impôt sur le revenu instaurée par l'article 115 n° 9 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », s'applique au cas du paiement d'une indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par une transaction, la société ... soutient que les conditions afférentes se trouveraient vérifiées en l'espèce, étant donné que les contestations de ses deux employés quant à leur licenciement auraient fait l'objet de négociations ayant abouti aux transactions documentées par les conventions de rupture du contrat de travail du 28 janvier 1999. La société ... conclut partant à la réformation du bulletin de retenue déféré du 6 juillet 2000 dans le sens que la somme correspondant pour ses deux employés en cause à six fois le traitement brut mensuel alloué pour les douze derniers mois qui précèdent immédiatement le mois de la notification de la résiliation soit exemptée de l'impôt sur le revenu et que la somme de 1.498.060 LUF soit déclarée comme n'étant pas redue par elle.

Le délégué du Gouvernement rétorque que la société ... aurait insisté tout au long des instances que les différends auxquels les conventions du 28 janvier 1999 devaient mettre un terme s'inscrivaient dans le cadre plus général des différends importants entre les différents actionnaires, dont les deux directeurs généraux détenant une participation à travers une autre société, de manière à rendre le maintien des relations de travail impossible, et que cette description des faits ne conforterait pas la qualification des conventions comme transactions sur licenciement abusif et il conclut partant au rejet du recours.

La société ... fait répliquer qu'il résulterait clairement des travaux parlementaires relatifs à l'article 115 n° 9 LIR, dans sa teneur applicable à l'espèce, que le bénéfice de l'exemption fiscale ne serait pas soumis à la condition préalable de l'introduction d'une action en justice pour licenciement abusif par le salarié contre son employeur et que le risque potentiel et réel pour ce dernier de se voir confronté à une telle action en justice au moment de la transaction devrait suffire pour que celle-ci bénéficie du régime d'exemption prévu par cette disposition. Elle fait valoir à cet égard qu'il résulterait des pièces par elle versées que les relations entre ses actionnaires s'étaient dégradées et qu'elle se trouvait impliquée dans des instances judiciaires au Luxembourg et en Belgique tendant notamment à faire sortir les sieurs... et... de son actionnariat. Dans la mesure où ces litiges entre actionnaires auraient rendu impossible le maintien des relations salariales entre la société ... et ses employés... et... et où les motifs du licenciement de ces derniers, à la base du courrier de résiliation du 30 décembre 1998, auraient été avant tout fondés sur les critiques de certains actionnaires quant au rôle assumé par ces personnes en leur qualité d'actionnaires, la société demanderesse soutient qu'elle aurait été exposée au risque réel d'une action judiciaire devant le tribunal du travail par les salariés... et... pour contester leur licenciement et que les motifs à l'appui du licenciement n'auraient pas été jugés suffisants pour justifier la résiliation de leurs contrats de travail. La société demanderesse en déduit que les transactions signées le 28 janvier 1999 avec les sieurs... et... étaient destinées à éviter une condamnation pour licenciement abusif et à mettre un terme aux différends résultant de ces licenciements moyennant paiement des indemnités en cause, lesquelles auraient trait exclusivement à la fin des relations salariales entre la société demanderesse et ses deux employés en cause. La société ... relève encore que l'objectif du législateur, en conférant à l'article 115 n° 9 LIR sa teneur applicable au recours sous analyse, aurait été de limiter, d'une part, le montant maximal de l'exemption fiscale en

cas de transaction et, d'autre part, également le contrôle de l'administration sur la transaction en tant que telle.

L'article 115 n° 9 LIR, dans la teneur lui conférée par l'article 1er n° 10 de la loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale des impôts, exempte de l'impôt sur le revenu « *l'indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail ainsi que l'indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail, fixée par la juridiction du travail ou par une transaction jusqu'à concurrence de 500.000 francs, ou lorsque le montant ci-après est plus élevé que 500.000 francs, de six fois le montant moyen des salaires et traitements bruts mensuels alloués pour les douze derniers mois qui précèdent immédiatement le mois de la notification de la résiliation, sous réserve d'une période d'occupation de douze mois auprès du même employeur. Sont compris dans les salaires et traitements à considérer les indemnités pécuniaires de maladie ainsi que les primes et suppléments courants, à l'exception des rémunérations pour heures supplémentaires, des gratifications et de toutes indemnités pour frais accessoires exposés. Dans le chef des salariés, âgés au moment du licenciement de 60 ans ou plus et ayant touché normalement par année d'imposition un salaire dont le revenu imposable dépasse 150 pour cent du montant de la limite générale d'imposition par voie d'assiette des salariés et des pensionnés se dégageant de l'article 153, alinéa 1er, numéro 1, l'indemnité de départ susvisée n'est exemptée qu'à raison du cinquième de son montant* ».

Il résulte du libellé même de la disposition légale sous analyse que l'exemption de l'impôt sur le revenu par elle portée ne vise, parmi les indemnités susceptibles d'être allouées au salarié en cas de résiliation du contrat d'emploi par l'employeur, conformément à la loi modifiée du 24 mai 1989 sur le contrat de travail, que les deux catégories d'indemnités y nommément énumérées, à savoir l'indemnité de départ régie par l'article 24 de la prédite loi du 24 mai 1989 et l'indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail visée par les articles 28 et 29 de la même loi.

L'examen du bien-fondé du recours sous analyse présuppose partant la qualification par le tribunal des indemnités versées par la société ... aux sieurs... et....

Il ressort à cet égard des éléments en cause que la société demanderesse a signé le 9 mai 1996 des annexes aux contrats d'emploi avec les sieurs... et... comportant les clauses suivantes :

« *1. La présente annexe complète le contrat d'emploi signé entre les parties ce 9 mai 1996. Elle est seule d'application en tant qu'elle déroge à la loi sur le contrat de travail du 24.05.1989.*

2. L'employeur reconnaît expressément à l'employé le bénéfice de l'ancienneté acquise au jour de la signature du contrat d'emploi et de la présente annexe auprès de son ancien employeur, soit 22 années et 5 mois.

3. En cas de licenciement de l'employé, à l'initiative de l'employeur, sans motif grave, l'employeur notifiera à l'employé un préavis d'une durée conventionnellement supérieure à celle prévue par la loi sur les contrats de travail du 24.05.1989.

Le délai à respecter sera, en principe, calculé selon la formule suivante :

0.88 (ancienneté) + 0.09 (âge) + 0.14 (fonctions) + 0.0013 (rémunérations) = 2.5

Les quatre variables (ancienneté, âge, fonctions, rémunérations) étant exprimées comme suit :

- *l'ancienneté est exprimée en années et fractions d'années. Ainsi un mois = 0.08 ; 2 mois = 0.16 an ; 3 mois = 0.25 an*

- *l'âge est exprimé en année et fraction d'année, calculée de la même manière que l'ancienneté.*

- *la rémunération annuelle brute, intégrant les avantages en nature, est exprimée en multiples de milliers de francs. Ainsi 1.000.000.- frs = 1.000 milliers de francs.*

- *la fonction de l'employé correspond au coefficient 5, compte tenu de ses fonctions et responsabilités.*

4. Le délai de préavis, calculé selon la formule précisée à l'article précédent, sera en outre réduit du nombre de mensualités à régler à l'employé à titre d'indemnité de départ, conformément à l'article 24 de la loi du 24.05.1989.

5. En cas de licenciement par l'employeur sans respecter les délais de préavis selon les modalités décrites ci-avant ou si l'employeur licencie l'employé pour un motif grave reconnu non établi par les juridictions sociales, il sera tenu de payer à l'employé une indemnité compensatoire de préavis égale à la rémunération correspondant à la durée du préavis conventionnellement prévue ou, le cas échéant, à la partie du délai restant à courir.

6. Si le congé est donné par l'employé, le délai de préavis à respecter sera de six mois. A défaut, l'employé sera tenu de régler une indemnité compensatoire de préavis égale à la rémunération correspondant à la durée de ce préavis, ou le cas échéant, à la partie du délai restant à courir.

Fait à Luxembourg, en double exemplaire dont chaque partie reconnaît avoir reçu le sien, le 9.5.1996 ».

Il échet de relever que l'annexe signée par la société demanderesse avec Monsieur... comporte sous le numéro 3 *in fine* l'alinéa supplémentaire au libellé suivant : « *Toutefois, cette formule ne sera appliquée à l'employé que si elle aboutit à l'octroi à l'employé d'un préavis supérieur à une durée de 60 mois, cette durée correspondant au préavis minimum conventionnel à notifier par l'employeur* ».

Ces annexes aux contrats d'emploi conclues entre la société ... et ses deux employés... et... emportent partant essentiellement reconnaissance par la société demanderesse de deux avantages à ces employés, à savoir, d'une part, la reprise de leur ancienneté acquise auprès de leurs anciens employeurs comme ancienneté acquise auprès de la société demanderesse et, d'autre part, l'extension conventionnelle du délai de préavis en cas de résiliation du contrat de travail à l'initiative de l'employeur. Ce dernier avantage emporte notamment la conséquence précisée au point 5 des annexes qu'en cas de non-respect par l'employeur du délai de préavis conventionnellement étendu, les deux employés ont droit à une indemnité compensatrice de préavis égale à la rémunération correspondant à la durée totale du préavis ou à la partie qui en reste à courir. Conformément au principe énoncé à l'article 3 de la loi prévisée du 24 mai 1989, ces annexes constituent des dérogations à la loi dans un sens favorable au salarié et sont ainsi valables.

Dans la mesure où la société demanderesse a résilié les contrats de travail des sieurs... et... par lettres de licenciement du 30 décembre 1998 avec effet au 28 février 1999, elle n'a respecté à l'égard d'aucun de ces deux employés le délai conventionnel de préavis tel que défini dans les deux annexes signées le 9 mai 1996. Par voie de conséquence, la société ... était tenue, conformément à la clause n° 5 desdites annexes, de leur payer une indemnité compensatrice de préavis égale à la rémunération correspondant à la partie du délai de préavis conventionnel restant à courir.

Les « *conventions de rupture du contrat de travail* », signées le 28 janvier 1999 entre la société ... et ses deux employés licenciés... et... en guise de transactions, stipulent en faveur de ces derniers les indemnités suivantes :

- en faveur de Monsieur... une « *indemnité de préavis légal de deux mois, à savoir les mois de janvier et de février 1999, et une indemnité au titre de congé de l'année 1998 non encore pris, soit un montant total net de 432.690 LUF ; une indemnité conventionnelle de licenciement pour le montant total net de 9.452.310 LUF* » ;

- en faveur de Monsieur... une « *indemnité de préavis légal de deux mois, à savoir les mois de janvier et de février 1999, soit le montant total net de 582.910 LUF ; une indemnité conventionnelle de licenciement pour le montant total net de 17.249.090 LUF* ».

Or, il résulte des éléments du dossier soumis au tribunal que les « *indemnités conventionnelles de licenciement* » correspondent à la somme des rémunérations mensuelles nettes de ces deux employés multipliées par les délais de préavis conventionnels respectifs. Ce fait se trouve confirmé par le courrier de la fiduciaire de l'époque de la société ... du 5 mars 1999, versé au dossier fiscal, énonçant dans le chef de Monsieur... que « *l'application de la clause d'ancienneté aboutit à une indemnité de licenciement de 60 mois net (dont 2 mois de préavis légal) ce qui équivaut à LUF 17.249.000.-* » [sic]. Il ne ressort par contre d'aucun élément du dossier que les sieurs... et... auraient renoncé aux indemnités compensatrices de préavis leur redues et que l'indemnité conventionnelle représenterait une indemnité pour rupture abusive du contrat d'emploi.

Il s'ensuit que les « *indemnités conventionnelles de licenciement* » litigieuses versées aux sieurs... et... constituent en réalité l'exécution par la société demanderesse de son obligation de verser à ces derniers une indemnité compensatrice du préavis fixée dans les annexes aux contrats de travail prérelatées convenues le 9 mai 1996.

Une telle indemnité compensatrice de préavis, visée par l'article 23 de la loi précitée du 24 mai 1989 est distincte, au vœu de l'alinéa second dudit article 23, de l'indemnité de départ et de l'indemnité pour rupture abusive du contrat de travail, de manière qu'elle ne saurait entrer dans le champ d'application de l'article 115 n° 9 LIR exemptant limitativement ces deux dernières catégories d'indemnités de l'impôt sur le revenu. Alors même que tant la société ... que les sieurs... et... ont réciproquement renoncé dans leurs conventions de rupture du contrat de travail respectives du 28 janvier 1999 à toute action judiciaire, les montants réglés par la société ... ne s'analysent ainsi pas en indemnité transactionnelle pour rupture abusive du contrat susceptible de faire l'objet d'une exemption totale ou partielle sur pied de l'article 115 n° 9 LIR.

Les deux annexes du 9 mai 1996 stipulent cependant encore sous leur point 4 que le délai de préavis conventionnel serait réduit du nombre de mensualités à régler aux deux employés concernés à titre d'indemnité de départ prévue par l'article 24 de la loi prévisée du

24 mai 1989. Les montants respectifs de cette dernière indemnité, revenant obligatoirement au sieurs... et... en leur qualité de salariés licenciés, font dès lors partie intégrante des montants leur alloués comme « *indemnités conventionnelles de licenciement* » en cause. Etant spécifiquement visées par l'article 115 n° 9 LIR, les parties desdites indemnités conventionnelles attribuées aux sieurs... et... à ce titre rentrent partant dans le champ de l'exemption de l'impôt sur le revenu, étant constant qu'aucun de ces deux salariés n'était âgé de 60 ans au moment du licenciement.

Il s'ensuit que le recours laisse d'être fondé en ce qu'il tend à voir qualifier les « *indemnités conventionnelles de licenciement* » réglées aux sieurs... et... comme indemnités pour rupture abusive du contrat de travail et à leur voir appliquer l'exemption de l'impôt sur le revenu prévue par l'article 115 n° 9 LIR de ce chef, tandis qu'il est fondé dans la seule mesure où le bureau RTS Luxembourg 1 n'a pas admis l'exemption des indemnités de départ dues à ces deux employés dans les limites fixées par l'article 24 de la loi précitée du 24 mai 1989 d'après leur ancienneté conventionnellement reconnue. Le bulletin entrepris du 6 juillet 2000 encourt partant la réformation dans cette mesure et il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le bureau RTS compétent en vue de l'émission d'un nouveau bulletin conformément aux principes ainsi dégagés.

Au vu de la solution au fond ainsi dégagée et plus particulièrement du fait que chacune des parties a succombé partiellement dans son argumentation, il convient de faire masse des frais de l'instance et de les imposer à raison de la moitié respectivement à la société demanderesse et à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du bulletin de retenue déféré du 6 juillet 2000, dit que les « *indemnités conventionnelles de licenciement* » stipulées dans les annexes aux contrats d'emploi des sieurs... et... sont à exempter de l'impôt sur le revenu, conformément à l'article 115 n° 9 LIR, dans la mesure où elles représentent l'indemnité de départ prévue par l'article 24 de la loi du 24 mai 1989 sur le contrat de travail en tenant compte de l'ancienneté conventionnellement reconnue à ces deux employés dans les annexes aux contrats d'emploi signées le 9 mai 1996,

rejette le recours pour le surplus,

fait masse des frais et les impose à raison de la moitié respectivement à la société demanderesse et à l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 mars 2002 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT DELAPORTE